

Ordonnance de la Cour
Mål C-395/02

Transport Service NV
mot
Belgische Staat

(begäran om förhandsavgörande från Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen)

«Artikel 104.3 i rättegångsreglerna – Första och sjätte mervärdesskattedirektiven – Principen om skatteneutralitet – Mervärdesskatt skall utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden – Krav på betalning av mervärdesskatt»

Domstolens beslut (femte avdelningen) av den 3 mars 2004

Sammanfattning av beslutet

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Leverans av varor som vid faktureringen felaktigt har undantagits från skatteplikt – Krav på betalning av mervärdesskatt i efterhand av en skattskyldig som levererat varor – Principen om skatteneutralitet har inte åsidosatts – Den mervärdesskatt som har utgått på den senare försäljningen av varorna till slutkonsumenten har betalats till statskassan – Saknar betydelse

(Rådets direktiv 67/227 och 77/388)

Det strider inte mot neutralitetsprincipen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt att en medlemsstat i efterhand kräver mervärdesskatt av en skattskyldig som vid faktureringen felaktigt har undantagit en leverans av varor från skatteplikt. Det saknar härvid betydelse huruvida den mervärdesskatt som har utgått på den senare försäljningen av de ifrågavarande varorna till slutkonsumenten har betalats till statskassan.

(se punkt 31 och domslutet)

DOMSTOLENS BESLUT (femte avdelningen)
den 3 mars 2004(1)

Artikel 104.3 i rättegångsreglerna – Första och sjätte mervärdesskattedirektiven – Principen om skatteneutralitet – Mervärdesskatt skall utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden – Krav på betalning av mervärdesskatt

I mål C-395/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgien), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Transport Service NV

och

Belgische Staat,

ytterligare deltagare i rättegången:

Bea Cars BVBA,

angående tolkningen av neutralitetsprincipen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann samt domarna S. von Bahr (referent) och R. Silva de Lapuerta,

generaladvokat: L.A. Geelhoed,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter att ha meddelat den domstol som hänskjutit frågan att domstolen har för avsikt att avgöra saken genom att meddela ett motiverat beslut i enlighet med artikel 104.3 i

rättegångsreglerna, efter att ha berett parter och övriga som avses i artikel 23 i domstolens stadga tillfälle att yttra sig, efter att ha hört generaladvokaten, följande

Beslut

1 Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen har, genom beslut av den 4 november 2002 som inkom till domstolens kansli den 11 november samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga angående tolkningen av neutralitetsprincipen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Transport Service NV (nedan kallat Transport Service) och Belgische Staat (belgiska staten) avseende denna stats krav på betalning av mervärdesskatt på grund av att Transport Service levererat två fordon exklusive mervärdesskatt till en köpare bosatt i en annan medlemsstat. Enligt belgiska staten har det inte visats att denna leverans faktiskt har skett.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 1967, 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3), i dess senast ändrade lydelse enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat första mervärdesskattedirektivet), föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdes[s]katt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av

det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

4 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet) skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

5 I artikel 21.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

1. Enligt det inhemska systemet:

...

Medlemsstaterna får föreskriva att någon annan än den skattskyldiga personen solidariskt med denne skall svara för betalning av skatten.”

6 I artikel 28c A a första stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och om inte annat följer av de villkor som medlemsstaterna skall fastställa för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag som föreskrivs nedan och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, skall medlemsstaterna undanta följande från skatteplikt:

a) Leverans av varor, såsom det definieras i artiklarna 5 och 28a.5 a, som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvar varorna ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapen, åt en annan skattskyldig person eller en icke skattskyldig juridisk person i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Den nationella domstolen har angett att enligt en faktura av den 18 januari 1994 sålde Transport Service två fordon av märket Mercedes till priset 2 061 646 BEF till Schellinck, bosatt i Luxemburg.

8 Av beslutet om hänskjutande framgår att finansministeriet efter en kontroll den 30 september 1998, vid vilken det ifrågasattes huruvida de ifrågavarande fordonen faktiskt hade levererats till den luxemburgska kunden, den 22 februari 1999 upprättade ett slutligt protokoll enligt vilket Transport Service till belgiska staten skulle betala 422 637 BEF i mervärdesskatt och 845 274 BEF i lagstadgade böter samt dröjsmålsränta. Bolaget delgavs ett kravbrev den 26 maj 1999.

9 Den 24 juni 1999 invände Transport Service mot nämnda krav. Inom ramen för bolagets talan mot belgiska staten vid Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen yrkade det att Bea Cars BVBA (nedan kallat Bea Cars), ett bolag bildat enligt belgisk rätt, skulle intervensera och stå som garant för betalningskravet.

10 Den nationella domstolen har angett att enligt belgiska staten har någon leverans inte skett mellan Transport Service och Schellinck, utan mellan Transport Service och Bea Cars. Det kan således inte åberopas något undantag från mervärdesskatteplikt för leveransen av fordonen i fråga och Transport Service skall således betala mervärdesskatt för leveransen av de två fordonen.

11 Transport Service har för sin del gjort gällande att det sålde de två fordonen till Schellinck på uttrycklig begäran från Bea Cars. Mot denna bakgrund handlade det i god tro och försökte inte kringgå sin mervärdesskatteplikt. Om den nationella domstolen anser att Transport Service är skyldigt att betala mervärdesskatt, skall Bea Cars, som bedrog det, stå som garant och ersätta bolaget för den skada som det lidit.

12 Bea Cars har gjort gällande att det inte på något sätt berörs av invändningen från Transport Service, eller att det åtminstone inte skall betala mervärdesskatt, böter eller ränta. Bea Cars betalade nämligen mervärdesskatten till belgiska staten vid återförsäljningen av de två ifrågavarande fordonen.

13 Både Transport Service och Bea Cars har vidare gjort gällande att belgiska staten har åsidosatt neutralitetsprincipen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, eftersom den krävde att de skall betala mervärdesskatt och böter, trots att det inte har bestritts att mervärdesskatt har betalats av slutkonsumenten.

14 Under dessa omständigheter har Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Strider det mot principen om mervärdesskattens neutralitet att en medlemsstat kräver mervärdesskatt av en skattskyldig som – korrekt eller felaktigt – har upprättat en faktura utan mervärdesskatt på grund av att leverans sker inom gemenskapen (artikel 39a i den belgiska lagstiftningen om mervärdesskatt), då det framgår att mervärdesskatt har betalats av slutkonsumenten och att den person som har upprättat fakturan för denna slutkonsument har överfört skatten till medlemsstaten?”

Bedömning av tolkningsfrågan

15 Med hänsyn till att det mot bakgrund av domstolens rättspraxis inte finns något utrymme för tvivel om hur denna fråga skall besvaras, har domstolen meddelat den domstol som hänskjutit frågan att den har för avsikt att avgöra saken genom att meddela ett motiverat beslut i enlighet med artikel 104.3 i rättegångsreglerna, och har berett parter och övriga som avses i artikel 23 i domstolens stadga tillfälle att yttra sig i denna fråga.

16 Belgiska staten och kommissionen har anfört att de inte har några invändningar. Övriga parter har inte inkommit med yttranden inom den föreskrivna fristen.

17 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

18 Enligt artikel 28c A a första stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet skall medlemsstaterna emellertid från skatteplikt undanta leverans av varor som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvar varorna ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapen, åt en annan skattskyldig person eller en icke skattskyldig person i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår.

19 Det ankommer på den nationella domstolen att fastställa om den leverans som är i fråga i målet vid den nationella domstolen uppfyller dessa villkor. Om så är fallet skall ingen mervärdesskatt betalas för nämnda leverans.

20 För det fall den ifrågavarande leveransen varken uppfyller nämnda villkor eller villkoren för ett annat undantag som föreskrivs i sjätte mervärdesskattedirektivet eller för ett undantag som har medgetts i enlighet med detta direktiv, erinrar domstolen om, att enligt domstolens fasta rättspraxis (se bland annat dom av den 19 februari 1998 i mål C-318/96, SPAR, REG 1998, s. I-785, punkt 23, och av den 8 juni 1999 i de förenade målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97, Pelzl m.fl., REG 1999, s. I-3319, punkt 16) innebär artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet att det gemensamma systemet för mervärdesskatt bygger på principen att en allmän konsumtionsskatt, som är exakt proportionell i förhållande till priset på varorna och tjänsterna, skall tillämpas på varor och tjänster ända till detaljhandelsledet, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

21 Enligt den grundläggande principen i detta system och enligt artikel 2 i första och sjätte mervärdesskattedirektiven skall mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna (se bland annat dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 29, och av den 27 november 2003 i mål C-497/01,

Zita Modes, REG 2003, s. I-0000, punkt 37).

22 Av detta följer att om en leverans av varor såsom den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen varken uppfyller villkoren i artikel 28c A a första stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet eller villkoren för ett annat undantag enligt nämnda direktiv eller för ett undantag som har medgetts i enlighet med direktivet, skall mervärdesskatt betalas för leveransen enligt artikel 2.1 i samma direktiv.

23 Enligt artikel 21.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet skall den skattskyldiga person som verkställer det skattepliktiga tillhandahållandet av varor betala mervärdesskatt.

24 En skattskyldig person som verkställer ett sådant tillhandahållande av varor som avses i målet vid den nationella domstolen skall följaktligen betala mervärdesskatt för denna transaktion om tillhandahållandet varken uppfyller villkoren i artikel 28c A a första stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet eller villkoren för ett annat undantag enligt nämnda direktiv eller för ett undantag som har medgetts i enlighet med direktivet.

25 Denna skyldighet strider inte mot principen att det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall garantera neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet som är mervärdesskattepliktig, oavsett verksamhetens syfte och resultat (se senast domen i det ovannämnda målet Zita Modes, punkt 38), eftersom den skattskyldiga personen enligt artikel 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna avseende de ifrågavarande varorna och eftersom mottagaren i den mån han är skattskyldig i sin tur i princip får göra avdrag för den mervärdesskatt som han betalar för dessa varor.

26 Frågan huruvida den mervärdesskatt som skall utgå på den senare försäljningen av de ifrågavarande varorna till slutkonsumenten har betalats till statskassan saknar härvid betydelse. Såsom domstolen redan har erinrat om i punkterna 20 och 21 i förevarande beslut skall mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna fram till detaljhandelsledet.

27 Vad beträffar kravet på betalning av mervärdesskatt konstaterar domstolen att det inte finns någon bestämmelse i sjätte mervärdesskattedirektivet som avser denna fråga. I artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet anges endast de villkor som skall uppfyllas för att avdrag för ingående skatt skall kunna jämkas hos den som mottar en vara eller en tjänst.

28 Det ankommer således i princip på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor staten i efterhand kan kräva betalning av mervärdesskatt, så länge det sker inom de gränser som följer av gemenskapsrätten.

29 Domstolen erinrar i detta avseende om att de bestämmelser som medlemsstaterna kan anta med stöd av artikel 22.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet i syfte att säkerställa en riktig uppbörd av skatt och till förebyggande av bedrägeri, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften (se bland annat dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I-6973, punkt 59. Se även, beträffande de bestämmelser som antagits av medlemsstaterna för att säkerställa det allmännas anspråk, dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl., REG 1997, s. I-7281, punkterna 46–48).

30 Såsom kommissionen med rätta har påpekat framgår det vidare av domstolens rättspraxis att gemenskapsrätten inte hindrar medlemsstaterna från att betrakta upprättandet av rättsstridiga fakturor som ett försök till skattebedrägeri och att i ett sådant fall utdöma böter eller tillämpa andra ekonomiska sanktionsåtgärder som föreskrivs i deras interna rättsordningar (se domen i det ovannämnda målet Schmeink & Cofreth och Strobel, punkt 62).

31 Tolkningsfrågan skall således besvaras så, att det inte strider mot neutralitetsprincipen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt att en medlemsstat i efterhand kräver mervärdesskatt av en skattskyldig som vid faktureringen felaktigt har undantagit en leverans av varor från skatteplikt. Det saknar härvid betydelse huruvida den mervärdesskatt som har utgått på den senare försäljningen av de ifrågavarande varorna till slutkonsumenten har betalats till statskassan.

Rättegångskostnader

32 De kostnader som har förorsakats kommissionen, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder fattar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

– angående den fråga som genom beslut av den 4 november 2002 har ställts av Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen – följande beslut:

Det strider inte mot neutralitetsprincipen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt att en medlemsstat i efterhand kräver mervärdesskatt av en skattskyldig som vid faktureringen felaktigt har undantagit en leverans av varor från skatteplikt. Det saknar härvid betydelse huruvida den mervärdesskatt som har utgått på den senare försäljningen av de ifrågavarande varorna till slutkonsumenten har betalats till statskassan.

Luxemburg den 3 mars 2004.

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen

R. Grass

C. Gulmann

1 – Rättegångsspråk: nederländska.